



Αριθμός απόφασης:1909

Ημερομηνία:30-03-2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α. 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017 με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 01.12.2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά δήλωσή της, Κύπρου, Γερμασόγεια, οδός, και σύμφωνα με τα στοιχεία μητρώου της Υπηρεσίας, κατοίκου Βούλας Αττικής, οδός, με ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ. πρωτ. /18.10.2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επί της ταυτάριθμης αίτησής της για μεταβολή φορολογικής κατοικίας για το φορολογικό έτος 2016 και μεταφοράς της στην Κύπρο.
5. Την παραπάνω αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας της οποίας ζητείται η ακύρωση και τα συνυποβαλλόμενα έγγραφα με την αίτηση του προσφεύγοντος έγγραφα.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 1^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01.12.2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση με επίδοση στη Δ.Ο.Υ. 2-11-2017) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή ο φορολογούμενος στρέφεται κατά της υπ' αρ. πρωτ. /18.10.2017 απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επί της υποβληθείσης αιτήσεώς της για μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού για το φορολογικό έτος 2016, υποστηρίζοντας πως κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα διέμεινε στην Κύπρο, ισχυριζόμενη τα ακόλουθα:

«Α. Εσφαλμένη εφαρμογή της διατάξεως του άρθ. 4 παρ. 1 και 2 του ν. 4172/2013, με τίτλο: «Φορολογική Κατοικία».

Εν προκειμένω, αδιαμφισβήτητα η Κύπρος (και όχι η Ελλάδα) συνιστά τη φορολογική κατοικία μου, ήδη από το 2016.

Ειδικότερα, εκεί βρίσκεται η κύρια κατοικία μου, όπου διαμένω τουλάχιστον 200 ημέρες κατ' έτος. **Όλα τα μέλη της οικογενείας μου, ήτοι ο σύζυγος και τα παιδιά μας είναι εγκατεστημένα στην Κύπρο.** Τονίζεται ότι **με τις υπ' αριθμ. /15.09.2016. /15.09.2016. /15.09.2016 και /29.11.2016 Βεβαιώσεις εγγραφής τον Υπουργείου Εσωτερικών (Τμήμα Αρχείου Πληθυσμού και Μετανάστευσης) της Κυπριακής Δημοκρατίας προκύπτει ότι όλα τα μέλη της οικογένειάς μου είμαστε κάτοικοι εξωτερικού, ήτοι είμαστε κάτοικοι Κύπρου....**

Παράλληλα, στην Κύπρο αναπτύσσω εν τοις πράγμασι το μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής μου δραστηριότητας, καθότι όπως αποτυπώνεται εκ της από 24.10.2016 βεβαίωσης της Κυπριακής Δημοκρατίας, τυγχάνω Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας υπό την επωνυμία «.....», η οποία εδρεύει στη Λεμεσό Κύπρου, Διατηρώ, λοιπόν, συνεχή φυσική παρουσία και επαγγελματική δραστηριότητα στην Κύπρο και προς απόδειξη τούτων προσκομίζω **το από 21.09.2017 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας το οποίο έχει εκδοθεί από την Κυπριακή Φορολογική Αρχή.** Σημειώνεται μετ' επιτάσεως ότι η έννομη τάξη της Κυπριακής Δημοκρατίας απαιτεί για την χορήγηση του σχετικού πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας την άσκηση δραστηριότητας εκεί τουλάχιστον επί έξι μήνες. Κατά λογική ακολουθία, δεν πρόκειται για μία ipso facto τυπική διαδικασία.

Τέλος, πρόσθετο επιχείρημα υπέρ της μετατόπισης και των οικονομικών μου συμφερόντων στην Κύπρο αντλείται εκ του γεγονότος ότι ουδεμία κίνηση δεν έλαβε χώρα στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρώ μαζί με τον σύζυγο μου στην Ελλάδα. Πράγματι, καμία κίνηση κεφαλαίου δεν εμφανίζεται στους υπ' αριθμ. 371 και 315 κοινούς λογαριασμούς που τηρούμε στην Eurobank, στον υπ' αριθμ. 014 κοινό λογαριασμό που τηρούμε στην Alpha Bank καθώς και στους υπ' αριθμ. GR 174 και GR 576 κοινούς λογαριασμούς που τηρούμε στην Τράπεζα Πειραιώς. Προς απόδειξη των ισχυρισμών μας, έχουμε υποβάλει αίτηση στα ανωτέρω πιστωτικά ιδρύματα, όπως αποτυπώνεται στα από 15.11.2017 έγγραφα μας προκειμένου να μας χορηγηθούν έγγραφα με τις κινήσεις (εν προκειμένω ανυπαρξία κινήσεων) για κάθε έναν εκ των ανωτέρω τραπεζικών λογαριασμών. Άμα την παραλαβή τους, δεδομένου ότι απαιτείται ένα εύλογο

χρονικό διάστημα για την χορήγηση τους, θα προσκομιστούν αμέσως στη Φορολογική Διοίκηση. Σημειώνεται ότι ήδη προσκομίζεται η σχετική κίνηση λογαριασμών για το χρονικό διάστημα 01.01.2016-31.12.2016 για τον κοινό λογαριασμό που τηρούσαμε στην Alpha Bank. **Τονίζεται δε ότι δεν διαθέτουμε κανέναν άλλο λογαριασμό σε πιστωτικό ίδρυμα της Ελλάδος. Κατά λογική ακολουθία, η Ελλάδα δεν συνιστά υπό καμία εκδοχή το κέντρο των οικονομικών μας συμφερόντων.**

B. ΜΗ ΥΠΑΡΞΗ ΖΩΤΙΚΩΝ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

... Υπό το φως των ανωτέρω, έτι μία φορά καθίσταται εμφανές ότι στην περίπτωση μου πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις προκειμένου να χαρακτηρισθώ φορολογικός κάτοικος Κύπρου καθότι έχω ήδη υποβάλει -και υποβάλω εκ νέου τα ανωτέρω αναφερόμενα έγγραφα-, ήτοι έγγραφα από τα οποία προκύπτει ότι διαμένουμε με την οικογένεια μου σε σταθερή βάση στην Κύπρο καθώς και το σχετικό πιστοποιητικό της Κυπριακής Φορολογικής Αρχής στο οποίο δηλώνεται ότι είμαι φορολογικός κάτοικος της Κύπρου, ως εκ τούτου, έχουν προσκομισθεί όλα τα απαιτούμενα δικαιολογητικά.

Δεδομένης, λοιπόν, της προσκόμισης όλων των ανωτέρω απαιτούμενων εγγράφων αναντίρρηση χωρεί εφαρμογής το προαναφερθέν χωρίο της ΠΟΛ.1260/19.12.2014, σύμφωνα με το οποίο «Αν συντρέχουν τα υπό στοιχεία (α) και β(1)/β(2), τότε γεγονότα όπως η κατοχή ακινήτου στην Ελλάδα, η διατήρηση στην Ελλάδα τραπεζικών λογαριασμών, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, από μόνα τους δεν μπορούν να αποτελέσουν στοιχεία ώστε να χαρακτηριστεί το φυσικό πρόσωπο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος». Σύμφωνα δε με την ΠΟΑ 1058/18.3.2015 Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013 μόνο η προσκόμιση του πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας είναι αρκετό ώστε να θεωρηθεί ότι είμαι φορολογικός κάτοικος Κύπρου. Στην αδόκητη, λοιπόν, περίπτωση όπου κριθεί ότι διατηρούσα μη εποχιακή επιχειρηματική δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια, αυτή δεν μπορεί ipso jure να με καταστήσει φορολογικό κάτοικο Ελλάδας, Σε κάθε δε περίπτωση, από καμία διάταξη νόμου δεν απαγορεύεται φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας να ασκεί δραστηριότητα σε οποιαδήποτε άλλη χώρα επιθυμεί.»

Γ. ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ-ΠΑΑΝΗ ΠΕΡΙ ΤΑ ΠΡΑΓΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΔΙΑΜΟΝΗ ΣΥΖΥΓΟΥ

«Η προσβαλλόμενη απόφαση απορρίπτει μεταξύ άλλων το αίτημα μου περί μεταβολής της φορολογικής μου κατοικίας καθότι διατηρώ «έως **και σήμερα έγγαμη σχέση με τον (ΑΦΜ..... Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας]** από **03/08/1991 η οποία δηλώθηκε στο τμήμα Μητρώου της ΔΟΥ Γλυφάδας με αρ. Δήλωσης**».

Με την ως άνω εσφαλμένη αιτιολογία της προσβαλλομένης, αποδεικνύεται με ενάργεια ότι η Φορολογική Διοίκηση λαθεμένα εκλαμβάνει τα πραγματικά γεγονότα. Ειδικότερα, ενώ είναι αληθές ότι είμαι παντρεμένη με τον, ο τελευταίος διαμένει μαζί μου στην Κύπρο, και όχι στην Ελλάδα όπως εσφαλμένα αναγράφεται. Πιο συγκεκριμένα, ο σύζυγος μου διατηρεί συνεχή φυσική και

επαγγελματική παρουσία στην Κύπρο ήδη από τον Ιανουάριο του 2016 διότι τυγχάνει Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας υπό την επωνυμία «.....», η οποία εδρεύει στη Λεμεσό Κύπρου. Είναι δε αξιοσημείωτο ότι είναι φορολογικός κάτοικος Κύπρου, όπως επιβεβαιώνεται και με το από 21.09.2017 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, το οποίο έχει εκδοθεί από την Κυπριακή Φορολογική Αρχή.

Υπό το φως των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη εσφαλμένα υπολαμβάνει ότι η οικογενειακή μου ζωή εντοπίζεται στην Ελλάδα και όχι στην Κύπρο. Όλα τα μέλη της οικογενείας μου διαμένουμε μόνιμως στην Κύπρο και ως εκ τούτου εκεί τοποθετείται και η δική μου φυσική και φορολογική κατοικία.

Επειδή η Ελλάδα δεν είναι ούτε η μόνιμη ή συνήθης κατοικία μου, ούτε το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων, αλλά ούτε έχω τη βούληση να καταστήσω την Ελλάδα το κέντρο των ζωτικών μου συμφερόντων.»

Σύμφωνα με τις διατάξεις τις παρ. 1 & 2 του άρθρου 3 του ν.4172/2013:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Σύμφωνα με τις διατάξεις τις παρ. 1 & 2 του άρθρου 4 του ν.4172/2013:

«1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

α) **έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή**

β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν

υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

Σύμφωνα με την 1445/2016 απόφαση του Σ.τ.Ε. «Με την ως άνω πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. [3900/2010](#) έγινε δεκτό αίτημα του προσφεύγοντος να εισαχθεί προς εκδίκαση στο Συμβούλιο της Επικρατείας η προσφυγή του, προκειμένου να κριθούν τα γενικότερου ενδιαφέροντος ζητήματα α) της ερμηνείας των διατάξεων των [άρθρων 3, 4, 9](#) και [67](#) του ν. [4172/2013](#) "Φορολογία Εισοδήματος [...] και άλλες διατάξεις" (Α' 167) σε συνδυασμό προς αυτές των άρθρων 1386 και 1387 του Αστικού Κώδικα καθώς και β) της συμφωνίας των εν λόγω διατάξεων του ν. [4172/2013](#) προς τις υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις της Συμφωνίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής σε σχέση προς τον φόρο εισοδήματος, κεφαλαίου όπως και τον φόρο επιτηδεύματος (α.ν. [52/1967](#), Α' 134), αλλά και τις διατάξεις των άρθρων 4 και 21 του Συντάγματος (καθ' ο μέρος δεν προβλέπεται η υποβολή χωριστής φορολογικής δήλωσης μόνο από τον ένα σύζυγο, στην περίπτωση που οι σύζυγοι δεν συμβιώνουν και, συνεπώς, δεν έχουν κοινή κατοικία).

4. Επειδή, όπως έχει γίνει παγίως δεκτό (ΣτΕ 834/2010 Ολομ., ΣτΕ 2062/1968 Ολομ. και ΣτΕ 1802/2012, ΣτΕ 3829/2012, ΣτΕ 4603/2012, ΣτΕ 2613/2009 ΣτΕ 16/2009, ΣτΕ 2972/2008 ΣτΕ 80/2008, ΣτΕ 368/2007, ΣτΕ 1625/2001, ΣτΕ 236/1998), καθ' ερμηνεία των άρθρων 1, 2, 63 παρ. 1, 285 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ., ν. [2717/1999](#), Α' 97), 1 και 73 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ. 331/1985, Α' 116) και 8 παρ. 4 του ν.δ. 4486/1965 (Α' 131), φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων γεννάται από ατομικές διοικητικές πράξεις, με τις οποίες είτε επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση είτε κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεόμενη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή.

5. Επειδή, εν προκειμένω, η διαφορά που γεννάται από την προσβολή εκ μέρους του προσφεύγοντος της 59/2016 απόφασης του Προϊσταμένου Δ.Ε.Δ., στην οποία ενσωματώθηκε η /2015 πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, είναι φορολογική, καθόσον συνάπτεται με την επιβληθείσα στον προσφεύγοντα υποχρέωση να δηλώσει στην ελληνική φορολογική αρχή το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι συγκεκριμένη φορολογική ύλη, και να της υποβάλει συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2014, ως εκ τούτου δε το κρινόμενο ένδικο βοήθημα, με το οποίο αμφισβητείται η νομιμότητα της πιο πάνω πράξης, αποτελεί προσφυγή ουσίας, η εκδίκαση της οποίας υπάγεται στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια.

6. Επειδή, για την άσκηση προσφυγής επί φορολογικής διαφοράς, η οποία, όπως η ένδικη, δεν έχει (συγκεκριμένο) χρηματικό αντικείμενο (πρβλ. ΣτΕ 80/2012), οφείλεται παράβολο εκατό ευρώ κατά το άρθρο 277 παρ. 2 περ. α του Κ.Δ.Δ., όπως

αντικαταστάθηκε με το άρθρο 45 παρ. 1 του ν. [3900/2010](#). Ως εκ τούτου, εφ' όσον το συνολικώς καταβληθέν εν προκειμένω από τον προσφεύγοντα ποσό παραβόλου ανέρχεται σε εκατόν πενήντα ευρώ, πρέπει, ανεξαρτήτως της έκβασης της δίκης, να επιστραφεί σ' αυτόν το ποσό των πενήντα ευρώ, που καταβλήθηκε επιπλέον του νομίμου.

7. Επειδή, ο ν. [4172/2013](#) ορίζει στο άρθρο 1 (Πεδίο εφαρμογής) ότι «1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων, [...]», στο άρθρο 2 (Ορισμοί) ότι «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, [...]»,

στο άρθρο 3 (Υποκείμενα του φόρου) ότι «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος [...] 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος»,

στο [άρθρο 4](#) (Φορολογική κατοικία) ότι «1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή. 2. [όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με την [παρ. 2 του άρθρου 21](#) του ν. [4223/2013](#), Α' 287/31.12.2013] Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου»,

[στο άρθρο 9](#) (Πίστωση φόρου αλλοδαπής) ότι «1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η

καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα»,

στο δε [άρθρο 67](#) (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου), όπως τροποποιήθηκε με το [άρθρο 25](#) του ν. [4223/2013](#) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ότι «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. [...] 4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Οι τυχόν ζημίες του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου. Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ειδικότερα οι σύζυγοι υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον: α. Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος, β. Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση. [...] 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν.».

8. Επειδή, για τη θεμελίωση της φορολογικής εξουσίας ενός κράτους προϋποτίθεται η ύπαρξη επαρκούς συνδετικού στοιχείου του φορολογουμένου με αυτό. Η κατοικία αποτελεί τέτοιο στοιχείο, στο οποίο στηρίζεται, κατά γενικό κανόνα, το διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σχετικά με τη διπλή φορολόγηση, με σκοπό την κατανομή μεταξύ των κρατών της φορολογικής αρμοδιότητας.

Το διεθνές φορολογικό δίκαιο και ιδίως το ως άνω πρότυπο Σύμβασης δέχεται ότι στο κράτος κατοικίας εναπόκειται κατ' αρχήν να φορολογεί συνολικώς τον υποκείμενο στον φόρο λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είναι συμφυή με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση (πρβλ. ΔΕΚ, αποφάσεις της 14-2-1995, C-279/93, Scumacker, σκ. 32, 14-9-1999, C-391/97, Gschwind, σκ. 24, 12-12-2002, C-385/00, De Groot, σκ. 98). Ειδικότερα, στο πρότυπο της Σύμβασης του ΟΟΣΑ (άρθρο 4) προβλέπεται, για την περίπτωση που φυσικό πρόσωπο υπόκειται, κατά τη νομοθεσία εκάστου συμβαλλόμενου κράτους, σε (πλήρη) φορολογία σε αυτό και άρα είναι κάτοικος αμφοτέρων των συμβαλλομένων κρατών, ότι θεωρείται κάτοικος μόνο του κράτους στο οποίο διαθέτει -κατά τη διατύπωση του ως άνω

προτύπου στις γλώσσες εργασίας του ΟΟΣΑ, αγγλική και γαλλική (βλ. Rules of Procedure of the Organisation, October 2013, Ορ0ρα 27 - 28)- "permanent home available to him" ή "foyer d' habitation permanent", **δηλαδή μόνιμη κατοικία** [όπως, άλλωστε, αποδίδεται και στο άρθρο II παρ. 1 περ. 4 υποπερ. β.αα της προμνημονευθείσας (σκ. 3) σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας ο όρος "permanent home available to him" του αυτού άρθρου του αγγλικού κειμένου αυτής), εάν δε διαθέτει τέτοια και στα δύο κράτη, **θεωρείται κάτοικος του κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων)** ["closer personal and economic relations-centre of vital interests", "liens personnels et économiques les plus étroits - centre des interets vitaux"] (ακολουθούν, περαιτέρω ιεραρχούμενα, άλλα κριτήρια).

Με τον προαναφερόμενο ν. [4172/2013](#) εισήχθη νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος οι διατάξεις του οποίου, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση αυτού, «παρακολουθούν τις εξελίξεις στη διεθνή και ευρωπαϊκή οικονομική πραγματικότητα, λαμβάνοντας υπόψη τους ορισμούς που απορρέουν αφ: ενός από τους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου (φορολογική κατοικία, τόπος πραγματικής διοίκησης, μόνιμη εγκατάσταση) [...] όπως αποτυπώνονται και στο Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης που εφαρμόζεται μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ κατά τη σύναψη των Συμβάσεων περί αποφυγής διπλής φορολογίας στο εισόδημα και στο κεφάλαιο».

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στην εν λόγω αιτιολογική έκθεση, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του νέου Κ.Φ.Ε. «εισάγεται ο όρος φορολογική κατοικία στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, ακολουθώντας τα πρότυπα του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 4 «αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας.

Ειδικότερα, ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στόχος είναι να επιτευχθεί η κατά το δυνατόν οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου, εκσυγχρονίζοντας το υφιστάμενο καθεστώς και υιοθετώντας και τις γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Επιπλέον, με την παρούσα διάταξη και την αναλυτική παράθεση αναλυτικών κριτηρίων διασαφηνίζονται και επιλύονται περαιτέρω ζητήματα διπλής κατοικίας.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας. Τα κριτήρια αυτά είναι η μόνιμη ή κύρια κατοικία, η συνήθης διανομή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων [...].». Κατά την έννοια, λοιπόν, σύμφωνα με όλα τα προεκτιθέμενα, των διατάξεων των [άρθρων 3 και 4 παρ. 1](#) του ν. [4172/2013](#), σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι για εκείνο που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην

αλλοδαπή, υπόκειται, μεταξύ άλλων, το φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει δηλαδή σ' αυτήν μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούληση του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων (πρβλ. καθ' ερμηνεία του άρθρου 51 ΑΚ, ΣτΕ 259, ΣτΕ 3254/2011, ΣτΕ 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, ΑΠ 1730/2009 κ.ά.), το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας.

Ως τέτοιο δε (δηλαδή ως στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας) νοούμενο στην παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 και όχι ως αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς του (βλ. άλλωστε τα διαλαμβανόμενα στην αιτιολογική έκθεση για το «κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων» -δίχως τη διάζευξη που έχει τεθεί στο κείμενο του νόμου- καθώς και για την κατά τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έννοια αυτού).

Εξάλλου, προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣτΕ 1948/1956, ΣτΕ 3870/2002, ΣτΕ 3973/2005, ΣτΕ 1113/2008, ΣτΕ 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Συνεπώς, για τη θεμελίωση της προαναφερόμενης φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της. Συναφώς, το δικαστήριο της ουσίας, όταν εκδικάζει προσφυγή κατά πράξης περί της εν λόγω φορολογικής υποχρέωσης φυσικού προσώπου, οφείλει να ερευνήσει το ίδιο, κατ' ενάσκηση πλήρους δικαιοδοσίας, αν συντρέχει η αμφισβητούμενη πραγματική βάση της, δηλαδή η ύπαρξη ή μη κατοικίας αυτού στην Ελλάδα, και να κρίνει το ζήτημα, στο πλαίσιο δε αυτό, έχει την εξουσία, κατ' άρθρο 152 επ. του Κ.Δ.Δ., να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, αν δεν βεβαιώνεται στον αναγκαίο βαθμό για τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, να αποφανθεί, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων.»

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο 3^ο άρθρο της κυρωθείσας με το **Α.Ν. 573/1968 (Φ.Ε.Κ. 223/27.9.1968/τ. Α')** Σύμβασης μεταξύ Ελλάδος και Κύπρου «...ε) Ο όρος «κάτοικος του Βασιλείου της Ελλάδος» σημαίνει:

I. Οιανδήποτε εταιρεία της οποίας αι εργασίες διευθύνονται και ελέγχονται εν Ελλάδι.

II. Οιονδήποτε έτερον πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος Ελλάδος δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και ουχί κάτοικος Κύπρου δια τους σκοπούς του Κυπριακού φόρου.

στ) Ο όρος «κάτοικος της Κύπρου» σημαίνει:

I. Οιανδήποτε εταιρεία της οποίας αι εργασίες διευθύνονται και ελέγχονται εν Κύπρω.

II. Οιονδήποτε έτερον πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος Κύπρου δια τους σκοπούς του Κυπριακού φόρου και ουχί κάτοικος Ελλάδος δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου.

ζ) Οι όροι «κάτοικος του ενός Συμβαλλομένου Κράτους» και «κάτοικος του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους» σημαίνουν πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος της Ελλάδος ή πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος της Κύπρου, ως το κείμενον ορίζει....»

Σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ 1058/26 Μαρτίου 2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. «1. Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό οφείλουν να υποβάλουν, το αργότερο **έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ.** όπου είναι υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, καθώς και έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου τους στην Ελλάδα. **Παράλληλα, εφόσον διαθέτουν, συνυποβάλλουν και τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται κατωτέρω.** Εξαιρετικά, για όσους επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό το φορολογικό έτος 2014, ως προθεσμία υποβολής των εντύπων Μ0-Μ1-Μ7 ορίζεται η τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαΐου 2015.

Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες που θα δοθούν από τη Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Γ.Γ.Δ.Ε.

2. Τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα οφείλουν να προσκομίσουν, **το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου** του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.:

(α) **Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνουν φορολογικοί κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους.** Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούν εισόδημα στη

χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή (β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή (γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά από την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή με την οποία θα αποδεικνύεται ο ισχυρός δεσμός (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) του φυσικού προσώπου με το άλλο κράτος.

3. Για τη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), εφαρμόζονται οι οδηγίες της Δ/σης Οργάνωσης (σχετ. το με αριθ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ2014/25.06.2014 έγγραφό της). Επίσης, για τα προβλεπόμενα έγγραφα απαιτείται επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι προαναφερθείσες Αιτήσεις για την Εφαρμογή των ΣΑΔΦΕ, καθώς και τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο των ΣΑΔΦΕ που έχουν συναφθεί με τη χώρα μας.

4. Σε περίπτωση που φορολογούμενος υποβάλλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά παρόλα αυτά θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας ([άρθρο 4 Ν.4172/2013](#)), ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στο φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας (παγκόσμιο εισόδημα) το αργότερο μέχρι τη λήξη του επόμενου φορολογικού έτους από αυτό που αφορούσε το αίτημα μεταφοράς (π.χ. όσοι φορολογούμενοι υπέβαλαν σχετικά έντυπα και δικαιολογητικά που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2014 και το αίτημά τους απορρίφθηκε, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος το αργότερο έως τις 31.12.2015), χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης.

Σε περίπτωση που φορολογούμενος, ο οποίος έχει υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, τα εν λόγω έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) προωθούνται, μαζί με την έγγραφη δήλωση για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου και τη σχετική έγκριση, στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να καταχωρισθούν στο υποσύστημα Μητρώου

οι σχετικές μεταβολές. Η βεβαίωση μεταβολής θα αποστέλλεται από το Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., ταχυδρομικώς, στο φορολογικό εκπρόσωπο. Ο φορολογούμενος, εφόσον είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, δύναται να την υποβάλει ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού το αργότερο μέχρι τη λήξη του φορολογικού έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης (π.χ. όσοι μετέβαλαν τη φορολογική τους κατοικία για το φορολογικό έτος 2014 μπορούν να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα το αργότερο έως τις 31.12.2015).

Όσοι φορολογούμενοι υποβάλλουν τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσουν, εκπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή εφόσον είναι υπόχρεοι ως φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού, η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την, κατά περίπτωση, καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

Όσοι φορολογούμενοι υποβάλλουν τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και δεν προσκομίσουν τα δικαιολογητικά, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας (παγκόσμιο εισόδημα), η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

Η Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αποφανθεί σχετικά με τη φορολογική κατοικία των προαναφερθέντων φυσικών προσώπων, εντός δυο μηνών από την ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών της παρ. 2 της παρούσης.»

Σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1201/Αθήνα, 6 Δεκεμβρίου 2017 με θέμα «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4174/2013. 1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης & Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας.

Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/σης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε..

2. Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.:

(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Επιπλέον των οριζόμενων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι:

α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή.

Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.

β) Ειδικότερα, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πέραν των δικαιολογητικών της

παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και τα κάτωθι δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή:

- στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης,
- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,
- στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και
- στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης).

4. Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.1497/1984 (Α'188) θα προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση).

Για τις Υπηρεσίες και τα πρόσωπα που δικαιούνται να διενεργούν επίσημες μεταφράσεις ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ.770/ΑΣ3333/11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ.1063343/701/0006Δ/1.7.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων και σε όλες τις Φορολογικές Υπηρεσίες, Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, με περαιτέρω οδηγίες για την ορθή εφαρμογή.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές έχουν συμφωνηθεί με τα πενήντα επτά (57) κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ & ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις [ΠΟΛ.1107/1999](#) , [ΠΟΛ.1092/2005](#) , [ΠΟΛ.1210/2015](#) αντίστοιχα για κάθε κράτος.

5. Κατά την εξέταση της αίτησης για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, οι Δ.Ο.Υ. απαιτείται να προβαίνουν σε έλεγχο πληρότητας και επάρκειας του φακέλου που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, ο οποίος έχει υποβάλλει τα έντυπα (Μ0-Μ1 - Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, και πάντως το αργότερο εντός του έτους που υποβάλλεται η αίτηση για τη μεταβολή της κατοικίας τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, τα οποία κριθούν πλήρη και επαρκή από τη Φορολογική Διοίκηση, θεωρείται φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, και τα εν λόγω έντυπα (Μ0-Μ1 -Μ7)

προωθούνται, μαζί με την έγγραφη δήλωση για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου και τη σχετική έγκριση, στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής & Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να καταχωρηθούν στο υποσύστημα Μητρώου οι σχετικές μεταβολές. Ως ημερομηνία μεταβολής καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου, η αναγραφόμενη από τον φορολογούμενο στο έντυπο Μ1. Η βεβαίωση μεταβολής κοινοποιείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, από το Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής & Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. στον φορολογικό εκπρόσωπο. Ο φορολογούμενος, εφόσον είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, δύναται να την υποβάλει ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού το αργότερο μέχρι τη λήξη του φορολογικού έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά δεν κριθούν πλήρη και επαρκή, ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης & Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στον φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (παγκόσμιο εισόδημα) το αργότερο μέχρι τη λήξη του επόμενου φορολογικού έτους από αυτό που αφορούσε το αίτημα μεταφοράς, χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και δεν προσκομίσει τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης & Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στον φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (παγκόσμιο εισόδημα), η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

Τέλος, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσει εμπροθέσμως τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή, εφόσον είναι υπόχρεος, ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την, κατά περίπτωση, καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

6. Η Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αποφανθεί σχετικά με την πληρότητα και επάρκεια του φακέλου εντός δύο (2) μηνών από την ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών των παραγράφων 2 και 3 της παρούσας. Αιτήσεις που υποβάλλονται και δικαιολογητικά που προσκομίζονται έως την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης παραλαμβάνονται κανονικά χωρίς κυρώσεις και εξετάζονται, ισχύουσας ωστόσο της δυνατότητας της Δ.Ο.Υ. να

αποφανθεί εντός δύο (2) μηνών. Αντιθέτως, εάν οι αιτήσεις υποβληθούν ή τα δικαιολογητικά προσκομιστούν μετά την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης, αυτές θα εξετάζονται με τη διαδικασία της [ΠΟΛ.1177/2014](#) εγκυκλίου αλλά με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παρούσα Απόφαση.

7. Ο φορολογούμενος οφείλει να διατηρεί όλα τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την απόδειξη της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου.

8. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αιτήσεις μεταβολής φορολογικής κατοικίας που υποβάλλονται εντός του 2017 και επόμενα και αφορούν μεταβολή φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου για τα έτη 2016 και επόμενα, αντίστοιχα. Οι φορολογούμενοι των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύνανται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης, η οποία εξετάζεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρούσα, εφόσον πληρούν τις τιθέμενες στην παρούσα προϋποθέσεις.

9. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της. Η Απόφαση ΓΓΔΕ [ΠΟΛ.1058/2015](#) καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας.»

Από της διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθρου 3 του ν.4172/2013, προκύπτει ότι ο χρόνος βάσει του οποίου, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των παρ. 1 & 2 του άρθρου 4 του ν.4172/2013, κρίνεται και είναι δυνατή η αλλαγή φορολογικής κατοικίας (και ο τόπος φορολόγησης του παγκόσμιου εισοδήματος), είναι το φορολογικό έτος, ήτοι η περίοδος 1-1/31-12.

Αναγκαία προϋπόθεση για την μεταβολή της φορολογικής κατοικίας είναι όταν αποδεδειγμένα φυσικό πρόσωπο έχει την κατοικία του στο εξωτερικό για διάστημα μεγαλύτερο των 183 ημερών στο προηγούμενο φορολογικό έτος (1-1/31-12) και τη βούληση να μεταφέρει εκεί το κέντρο των κοινωνικοοικονομικών του δραστηριοτήτων και προκειμένου να κριθεί αυτό πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣτΕ 1948/1956, ΣτΕ 3870/2002, ΣτΕ 3973/2005, ΣτΕ 1113/2008, ΣτΕ 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων. Η διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά ορίζονται από την διαταγή ΠΟΛ 1058/26-3-2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. και πλέον από την ΠΟΛ. 1201/ Αθήνα, 6 Δεκεμβρίου 2017.

Εν προκειμένω η προσφεύγουσα κρίθηκε από την Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας ότι δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις μεταφοράς της φορολογικής της κατοικίας στο εξωτερικό για το φορολογικό έτος 2016 (1-1/31-12-2016), διότι διατηρούσε έως τις 1-1-2017 (ημερομηνία διακοπής) την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου στην εταιρεία με την επωνυμία και ΑΦΜ, η οποία είχε δηλωθεί στο Τμήμα

Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά στις 12-6-2017 με αρ. δήλωσης ενώ η διακοπή δηλώθηκε 29-9-2017 με αρ. δήλωσης, καθώς και ότι η προσφεύγουσα είχε ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα. Περαιτέρω με το έγγραφο των απόψεων της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα καθ' όλο το έτος 2016 ήταν πρόεδρος Δ.Σ. και νόμιμη εκπρόσωπος της εταιρίας με την επωνυμία «.....» και παραμένει έως σήμερα μέλος των εταιριών με την επωνυμία «.....» και «.....» και γραμματέας της ανωτέρω εταιρίας με την επωνυμία «.....».

Από τα προσκομισθέντα στοιχεία και από το με αρ. έγγραφο «ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΓΓΡΑΦΗΣ» του Τμήματος Αρχείου Πληθυσμού και Μετανάστευσης του Υπουργείου Εσωτερικών της Κυπριακής Δημοκρατίας προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ενεγράφη ως Πολίτης Ένωσης και Μέλους Οικογένειας που είναι επίσης Πολίτης της Ένωσης την 15-9-2016, αντιστοίχως ο σύζυγος της προσφεύγουσας από την ίδιου εκδότη βεβαίωση με αρ. προκύπτει ότι ενεγράφη την 15-9-2016, η κόρη της προσφεύγουσας από την με αρ. ίδιου εκδότη βεβαίωση ενεγράφη την 15-9-2016 και ο υιός της προσφεύγουσας από την με αρ. ίδιου εκδότη βεβαίωση προκύπτει ότι ενεγράφη την 29-11-2016. Ακόμα από την από 22-9-2017 βεβαίωση του σχολείου "....." η προκύπτει ότι παρακολουθεί με πλήρη παρακολούθηση το σχολείο από τον Σεπτέμβριο του 2016, ενώ, από την από την με αρ. βεβαίωση του Τμήματος Καταχώρησης Εταιρειών του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού της Κύπρου της 13-10-2016, η προσφεύγουσα είναι διευθύντρια «director» της εταιρείας ".....". Επιπλέον από το με αρ. φακέλου / της 21-9-2017 Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας του Υπουργείου Οικονομικών της Κύπρου, η προσφεύγουσα βεβαιώνεται από τις φορολογικές Αρχές της Κύπρου **ότι είναι φορολογικός κάτοικος Κύπρου για το φορολογικό έτος 2016, ωστόσο όμως τα εισοδήματα που δήλωσε ήταν εξωτερικού (για την Κύπρο) και ύψους 28.838,00€ και ο φόρος που πληρώθηκε ήταν ποσού 1909,50€.**

Με το με Α.Π. ΔΕΔ 17457 ΕΙ 2018 ΕΜΠ Υπόμνημα της προσφεύγουσας προσκομίστηκαν μισθωτήρια κατοικίας του συζύγου της με την εταιρεία για το διάστημα 10-5-2016 έως 09-09-2016, με την εταιρεία για το διάστημα 09-09-2016 έως 08-09-2017 και εν συνεχεία για το διάστημα 09-09-2017 έως 08-09-2018. Από τα μισθωτήρια αυτά προκύπτει ότι ο σύζυγός της, ο οποίος επίσης κρίθηκε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, μίσθωνε κατοικία από 10-5-2016 στην Κύπρο, ωστόσο η πρώτη μίσθωση ήταν μόνο για διάστημα τεσσάρων μηνών και περιελάμβανε αμιγώς την θερινή περίοδο, ενώ ακολούθησαν δύο ετήσιες μισθώσεις.

Ακόμα, η προσφεύγουσα κατέθεσε κινήσεις Τραπεζικών λογαριασμών στην Ελλάδα λογ. 014 Alpha Bank και ...315 Eurobank από τις οποίες προκύπτει ότι για το 2016 δεν διενεργήθηκαν κινήσεις ανάληψης και κατάθεσης εισοδημάτων, ωστόσο δεν προσκόμισε κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών στην Κύπρο από τους οποίους να αποδεικνύεται η διαμονή της στην Κύπρο για χρονικό διάστημα άνω των 183 ημερών μέσα στο έτος 2016. Ακόμα, οι λογαριασμοί αυτοί παρουσιάζουν μικρά σχετικά υπόλοιπα, ενώ ο προσφεύγων δεν έχει καταθέσει δήλωση για το φορολογικό έτος 2016 δηλώνοντας εισόδημα για το έτος αυτό, επομένως η μη

κίνηση των λογαριασμών αυτών είναι δικαιολογημένη λόγω μη ύπαρξης εισοδήματος.

Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα συνεχίζει και το φορολογικό έτος 2016 να διατηρεί κατοικία στην Ελλάδα, στην Βούλα Αττικής επί της οδού έκτασης 250,04τμ πλέον βοηθητικών χώρων 35,43τμ η οποία αποτελούσε σύμφωνα με τα δηλωθέντα στη δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 την οικογενειακή κατοικία της μαζί με τον σύζυγό της και των προστατευομένων μελών τους. Σημειώνεται ότι για το φορολογικό έτος 2016 δεν έχει υποβληθεί δήλωση.

Σημειώνεται επίσης ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από λογαριασμούς κοινής ωφέλειας στην Ελλάδα και την Κύπρο, ώστε μέσω των καταναλώσεων να προκύπτει ο χρόνος διαμονής σε καθένα από τα δύο κράτη. Επίσης δεν προσκόμισε στοιχεία για την απόκτηση ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή(πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης)

Από τα στοιχεία αυτά κρίνεται ορθή η κρίση της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διότι συνεκτιμώντας όλα τα πρόσφορα στοιχεία, όπως επιχειρηματική δραστηριότητα και στα δύο κράτη, κατοικία και περιουσία στην Ελλάδα, μισθωμένη κατοικία του συζύγου της στη Κύπρο κλπ, έλλειψη μισθωτής απασχόλησης και εισοδημάτων πηγών Κύπρου, αδυναμία πιστοποίησης εισοδημάτων κλπ στοιχείων Ελλάδος για το φορολογικό έτος 2016 λόγω μη υποβολής δήλωσης κλπ, ΔΕΝ προκύπτει η μετεγκατάσταση της κύριας κατοικίας της προσφεύγουσας με πρόθεση να δημιουργηθεί το κέντρο των κοινωνικοοικονομικών της δραστηριοτήτων στην Κύπρο, σε συνδυασμό με τη διαμονή της στη Κύπρο με τον σκοπό αυτό, για διάστημα πλέον των 183 ημερών στο έτος 2016.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να απορριφθεί η από 01.12.2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανής προσφυγή, με ΑΦΜ ως προς την αλλαγή της φορολογικής κατοικίας της το φορολογικό έτος 2016.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, η υπάλληλος του

Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.